

Vergaderjaar 1990-1991 Nr. 48

**21 864****Overeenkomst met Noorwegen tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar het vermogen****Nr. 1**

Ter griffie van de Eerste en van de Tweede Kamer der Staten-Generaal ontvangen op 31 oktober 1990. De wens dat deze overeenkomst aan de uitdrukkelijke goedkeuring van de Staten-Generaal wordt onderworpen kan door of namens een van beide Kamers of door ten minste vijftien leden van de Eerste Kamer dan wel dertig leden van de Tweede Kamer te kennen worden gegeven uiterlijk op 30 november 1990.

**BRIEF VAN DE MINISTER VAN BUITENLANDSE ZAKEN**

Aan de Voorzitters van de Eerste en van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

's-Gravenhage, 30 oktober 1990

Ter voldoening aan het ter zake bepaalde in de Grondwet,<sup>1</sup> de Raad van State gehoord, heb ik de eer U hierbij ter stilzwijgende goedkeuring over te leggen de op 12 januari 1990 te Oslo tot stand gekomen Overeenkomst tussen het Koninkrijk der Nederlanden en het Koninkrijk Noorwegen tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, met Protocol (Trb. 1990, 30).<sup>2</sup>

Een toelichtende nota bij de Overeenkomst treft U eveneens hierbij aan.

De goedkeuring wordt alleen voor Nederland gevraagd.

De Minister van Buitenlandse Zaken,  
H. van den Broek

S-BEL  
S-IZ

Art. 91, (1), add. art. XXI, (1)(a) G.W. en  
rt. 61, (3), G.W. 1972.

Ter inzage gelegd op de bibliotheek

## Toelichtende Nota

Met ingang van het jaar 1970 heeft de belastingheffing van uitgedeelde vennootschapswinsten in de Noorse wetgeving een zodanige drastische vermindering ondergaan dat door de Noorse regering een invoering dan wel verhoging van de bronheffing op deelnemingsdividend in de meeste door Noorwegen gesloten Overeenkomsten op dit terrein noodzakelijk werd geacht. Met dat doel zijn op verzoek van de Noorse regering reeds in 1973 tussen een Noorse en Nederlandse delegatie onderhandelingen aangevangen. Aanvankelijk werd er daarbij van uitgegaan, dat kon worden volstaan met een partiële wijziging van de bestaande, op 22 september 1966 tot stand gekomen Overeenkomst met Noorwegen tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar het vermogen (Trb. 1966, 217). In de loop van de onderhandelingen kwamen evenwel zoveel nieuwe onderwerpen aan de orde, dat besloten werd de gelegenheid aan te grijpen om de bestaande Overeenkomst in haar geheel te herzien. Dit maakte het tevens mogelijk aan te sluiten bij de ontwikkelingen die zich inmiddels op het gebied van het internationale belastingrecht hadden voorgedaan. Hierbij kan met name gedacht worden aan de totstandkoming van het OESO-modelverdrag van 1977.

Als gevolg van de opkomst van de Noorse olie-industrie en de daarmee gepaard gaande sterke toename van de aanwezigheid in Noorwegen van buitenlandse ondernemingen en werknemers, zijn de heffingsmogelijkheden in de Noorse wetgeving in de loop der jaren uitgebreid. Naast een uitbreiding van de fiscale jurisdictie over het continentale plat hield dit met name ook een uitbreiding in van het begrip vaste inrichting. Het Noorse streven was er bij de onderhandelingen op gericht deze verruimde heffingsmogelijkheden in de Noorse wetgeving ook in de met andere Staten, waaronder Nederland, te sluiten nieuwe Overeenkomsten zo veel mogelijk vast te leggen. Nederland behoorde tot de eerste landen waarmee door Noorwegen onderhandelingen werden aangeknoopt over de aanpassing van het bronheffingspercentage voor deelnemingsdividend. Om die reden heeft Nederland, toen bleek dat Noorwegen niet bereid was de wensen op dit terrein verder terug te brengen dan tot 15 percent – zijnde een percentage dat voor Nederland niet gebruikelijk is in de relatie tot geïndustrialiseerde landen –, besloten een definitieve beslissing hierover uit te stellen totdat duidelijkheid zou zijn verkregen over de door Noorwegen te dezer zake behaalde resultaten bij de onderhandelingen met andere OESO-landen. Dit verklaart de tijdspanne tussen de aanvang en de afronding van de onderhandelingen.

Van Nederlandse kant zijn overeenkomstig de beleidsopvattingen zoals neergelegd in de op 3 december 1987 aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal overgelegde Notitie algemeen fiscaal verdragsbeleid (Kamerstukken II, 1987/1988, 20 365, nr. 1) bij de onderhandelingen naar voren gebracht de opnemings van het staatswinsttaandeel onder de opsomming van de Nederlandse belastingen, een bepaling ter zake van de oplevering van bedrijfsklare projecten, een bepaling ter zake van algemene hoofdkantoorkosten in concernverband, een bepaling ter zake van corresponderende correcties bij gelieerde ondernemingen, een bepaling dat WIR-premies geen negatieve belastingen zijn, een bronstaatheffing ter zake van afkoopsommen van pensioenen en een bijzondere bepaling ter zake van de voorkoming van dubbele vermogensbelasting.

De onderhandelingen, die uiteindelijk zijn afgerond, toen Noorwegen zijn verdragsherzieningen met zijn belangrijkste handelspartners had voltooid, zijn uitgemond in de ondertekening van de hierbij ter goedkeuring voorgelegde nieuwe Overeenkomst met bijbehorend

Protocol. Naar de mening van de eerste ondergetekende weerspiegelen de in de nieuwe Overeenkomst neergelegde regelingen een resultaat dat in het licht van de over en weer naar voren gebrachte wensen als evenwichtig kan worden beschouwd. De invoering aan Noorse zijde van een bronheffingspercentage van 15 percent voor deelnemingsdividend betekent voor het Nederlandse bedrijfsleven ontegenzeggelijk een nadeel ten opzichte van de huidige situatie. Er dient evenwel te worden bedacht dat de belastingdruk in Noorwegen als gevolg van het feit dat de Noorse vennootschapsbelasting voor uitgekeerde winsten een lager heffingsniveau kent dan voor niet uitgekeerde winsten, betrekkelijk laag kan worden genoemd. Met het Nederlandse bedrijfsleven is hierover met een zekere regelmaat van gedachten gewisseld. In hoeverre de uitbreiding van de heffingsmogelijkheden over werkzaamheden op het Noorse continentale plat gevolgen heeft voor de Nederlandse schatkist, kan niet worden overzien. Wel kan worden vastgesteld dat de opnemings van een bronheffingspercentage voor deelnemingsdividend aan Nederlandse kant, dat bij het huidige heffingsverschil in Noorwegen tussen uitgedeelde en niet-uitgedeelde winsten 10 percent belooft, een voordeel voor de Nederlandse schatkist betekent.

In de hiernavolgende artikelsgewijze toelichting wordt in het bijzonder aandacht besteed aan de artikelen welke afwijken van het OESO-modelverdrag 1977 en het Nederlandse standaardontwerp zoals dat op 3 december 1987 is overgelegd aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal als bijlage bij de Notitie algemeen fiscaal verdragsbeleid (Kamerstukken II 1987/1988, 20 365, nr. 2). Daarnaast wordt in deze toelichting, voor zover van belang, aangegeven welke artikelen van de nieuwe Overeenkomst een wijziging betekenen van de bestaande Overeenkomst.

## **Belastingen waarop de Overeenkomst van toepassing is (artikel 2)**

Evenals de bestaande Overeenkomst geldt de nieuwe Overeenkomst voor belastingen naar het inkomen en naar het vermogen. De opsomming van de Noorse belastingen waarop de Overeenkomst van toepassing is, is aangepast aan de wijzigingen die in de Noorse belastingwetgeving sinds de totstandkoming van de huidige Overeenkomst hebben plaatsgevonden.

Wat de Nederlandse belastingen naar het inkomen betreft geldt de nieuwe Overeenkomst ook voor het staatswinstaandeel dat wordt geheven krachtens de Mijwet 1810 (Bulletin des Lois, no. 285) en de Mijwet Continentaal Plat 1965 (Stb. 428).

## **Algemene begripsbelastingen (artikel 3)**

De Overeenkomst bevat de voor de Nederlandse belastingverdragen gebruikelijke begripsomschrijvingen. Evenals in de huidige Overeenkomst omvatten de – gemoderniseerde – definities van Noorwegen en Nederland in de onderdelen b en c van het eerste lid tevens het continentale plat van beide landen. Aanvullende regels die de belastingheffing op het continentale plat betreffen zijn neergelegd in artikel 24 en komen hierna aan de orde.

#### **Inwoner (artikel 4)**

Voor gevallen van dubbele fiscale woonplaats gelden zowel voor natuurlijke personen als voor rechtspersonen de in de Nederlandse verdragen gebruikelijke criteria. Zo prevaleert bij een dubbele vestigingsplaats van een onderneming de plaats van de feitelijke leiding.

#### **Vaste inrichting (artikel 5)**

De toename van de activiteiten van buitenlandse ondernemingen in Noorwegen heeft ertoe geleid dat de heffingsmogelijkheden over de door deze ondernemingen in Noorwegen behaalde winsten door de uitbreiding van het begrip vaste inrichting in de Noorse wetgeving in niet onaanzienlijke mate zijn verruimd. Deze uitbreiding houdt onder meer in dat toezichthoudende en raadgevende werkzaamheden die plaatsvinden in het kader van de uitvoering van werken, op zichzelf reeds kunnen worden aangemerkt als een vaste inrichting. Daarnaast wordt bij de uitvoering van werken de tijdslimiet toegepast op de tijdsduur van alle bouw- en constructiewerkzaamheden die een buitenlandse onderneming in Noorwegen ontplooit tezamen en niet op de tijdsduur van ieder project afzonderlijk. Bij de besprekingen werd er van Noorse kant op aangedrongen de ruime omschrijving van het begrip vaste inrichting in de Noorse wetgeving in de nieuwe Overeenkomst over te nemen.

Nederland heeft zich hiertegen sterk verzet. Voor Nederland is de toename van werkzaamheden van buitenlandse ondernemingen geen reden de heffingsmogelijkheden onder de werking van de belastingverdragen uit te breiden. Dit heeft er uiteindelijk toe geleid dat het begrip vaste inrichting in de nieuwe Overeenkomst slechts in geringe mate afwijkt van hetgeen gebruikelijk is in de Nederlandse belastingverdragen met geïndustrialiseerde landen. Alleen aan de uitvoering van werken is een enigszins ruimere inhoud gegeven, doordat daarin ook de werkzaamheden van toezichthoudende en raadgevende aard zijn opgenomen, voor zover deze activiteiten althans verband houden met de uitvoering van werken. Dit is overigens niet iets nieuws; in de verdragen met Japan, Australië en Nieuwzeeland is Nederland vergelijkbare bepalingen overeengekomen.

In de relatie tot Noorwegen heeft Nederland zich hiertoe laten bewegen doordat Noorwegen van zijn kant bereid was een bepaling te aanvaarden die er op neer komt dat de samenstelling van projecten voor de toepassing van de tijdslimiet slechts zal plaatsvinden, indien er tussen de verschillende projecten een grote mate van samenhang bestaat (Protocol, onderdeel III). Dit kan worden beschouwd als een nadere uitwerking van hetgeen in paragraaf 17 van het Commentaar op het OESO-modelverdrag staat vermeld en komt wat de inhoud en bewoordingen betreft overeen met de door Nederland met de Belgische belastingautoriteiten te dezer zake overeengekomen interpretatieregeling (Ministeriële resolutie van 22 januari 1979, nr. 079-24).

#### **Inkomsten uit onroerende goederen (artikel 6)**

De bepalingen inzake inkomsten uit onroerende goederen komen vrijwel geheel overeen met het Nederlandse standaardontwerp.

De bepaling in het vierde lid van artikel 6 van de bestaande Overeenkomst is in de nieuwe Overeenkomst niet overgenomen. Door de afschaffing van de beperking van de aftrek van hypotheekrente voor niet-ingezetenen in de Noorse wetgeving bestond aan deze bepaling niet langer behoefte.

## **Winst uit onderneming (artikel 7)**

De bepalingen van dit artikel komen geheel overeen met de overeenkomstige bepalingen van het Nederlandse standaardontwerp.

Op Nederlands verzoek is in onderdeel IV van het Protocol een bepaling opgenomen met betrekking tot de oplevering van bedrijfsklare projecten. Inhoudelijk wijkt deze niet af van de Nederlandse en de Noorse opvattingen op dit punt. Het werd desalniettemin nuttig geacht deze eenstemmige opvattingen te verwoorden met het oog op het uitstralingseffect dat daarvan kan uitgaan op onderhandelingen met landen die van een ander standpunt blijk geven. Overigens kan worden vastgesteld dat deze bepaling ook betekenis heeft voor de toezichthoudende en raadgevende werkzaamheden, waarmee het begrip vaste inrichting in artikel 5, derde lid, is uitgebreid.

## **Zeevaart en luchtvaart (artikelen 8, 13, derde lid, en 22, derde lid)**

Het bepaalde in artikel 8, eerste en tweede lid, artikel 13, derde lid, en artikel 22, derde lid, wijkt enigszins af van het gebruikelijke patroon. Deze afwijking is evenwel inhoudelijk niet van betekenis. Zij is ingegeven door de omstandigheid dat de Noorse luchtvaartmaatschappij partner is in Scandinavian Airlines System. Het doel van de opzet van deze bepalingen is slechts buiten twijfel te stellen, dat Nederland van de Noorse luchtvaartmaatschappij ook in die hoedanigheid geen (vennootschaps)belasting zal heffen. Onder de bepalingen van de bestaande Overeenkomst kon dit in twijfel worden getrokken doordat Scandinavian Airlines System niet vanuit Noorwegen, doch vanuit Zweden wordt geleid en bestuurd. Voorts is in het derde lid van artikel 8 uitdrukkelijk vastgelegd dat onder voordelen verkregen uit de exploitatie van schepen en luchtvaartuigen tevens zullen worden begrepen voordelen die daarmee bijkomstig verband houden zoals bijvoorbeeld de verhuur van schepen in onbemande staat.

In de bestaande Overeenkomst is in het derde lid van artikel 8, het derde lid van artikel 14 en het vierde lid van artikel 24 het verdragsregiem voor de scheepvaart uitgebreid tot voordelen uit visserij, robbenjacht en walvisvangst in volle zee. Op Nederlands verzoek is de uitbreiding tot de robbenjacht en walvisvangst komen te vervallen.

In het Protocol bij de bestaande Overeenkomst is in onderdeel III een bijzondere regeling opgenomen voor scheep- en luchtvaartondernemingen die worden gedreven door een of meer hoofdelijk aansprakelijke vennoten, die in Noorwegen en een of meer hoofdelijk aansprakelijke vennoten, die in Nederland wonen. Wanneer de bevoegde autoriteiten van Nederland en Noorwegen het erover eens zijn dat niet kan worden vastgesteld, dat de plaats van de werkelijke leiding slechts in één van de beide Staten is gelegen, zijn de voordelen en het vermogen van het scheep- en luchtvaartbedrijf slechts belastbaar in de Staat waarvan ieder van de vennoten inwoner is naar gelang van hun aandelen in de onderneming. Deze bepaling is in het Protocol bij de nieuwe Overeenkomst op Noors verzoek in onderdeel V opgenomen.

## **Gelieerde ondernemingen (artikel 9)**

Op Nederlands verzoek is aan dit artikel een tweede volzin toegevoegd welke tot uitdrukking brengt, dat de omstandigheid dat een moedervernootschap met haar dochtervernootschap in het andere land een overeenkomst tot verdeling van kosten of een dienstverleningsovereenkomst heeft gesloten, niet a priori betekent dat er tussen de gelieerde

ondernemingen niet als tussen onafhankelijke partijen is gehandeld. Het spreekt vanzelf dat wel mag worden nagegaan of zulke overeenkomsten op zakelijke wijze tot stand zijn gekomen.

Overeenkomstig het beleid ter zake heeft Nederland gepoogd Noorwegen ertoe te bewegen een bepaling op te nemen zoals die voorkomt in artikel 9, tweede lid, van het Nederlandse standaardontwerp. Noorwegen is echter bevreesd op grond daarvan automatisch tot een corresponderende correctie te zijn gehouden en is om die reden sterk gekant tegen de opneming van een zodanige bepaling. Bij een toekomstige herziening van het OESO-modelverdrag is Noorwegen dan ook voornemens te dezer zake een reserve daarin te laten opnemen. Bij wijze van compromis is overeengekomen dat de bevoegde autoriteiten in gevallen van economische dubbele belasting met elkaar in overleg kunnen treden ten einde de belastingheffing over en weer op elkaar af te stemmen (artikel 26, derde en vijfde lid).

### **Dividenden (artikel 10)**

De wijziging van de Noorse wetgeving inzake de belastingheffing van vennootschapswinsten brengt met zich mede, dat Noorse vennootschappen over door hen uitgedeelde winsten voortaan geen nationale inkomstenbelasting (27,8 percent) meer verschuldigd zijn, doch uitsluitend gemeentelijke inkomstenbelasting (23 percent). Materieel komt dit erop neer, dat de belastingdruk op uitgedeelde winsten een aanzienlijke verlaging ondergaat in vergelijking met de belastingdruk op niet-uitgedeelde winsten. Deze verlaging vermindert ook de belastingdruk op uitgedeelde winsten die naar het buitenland vloeien, terwijl zij bovendien, voor zover zij onder de werking van de Noorse belastingverdragen in een deelnemingsverhouding aan een buitenlandse vennootschap worden betaald ook niet of slechts aan een matige bronbelasting zijn onderworpen. In verband met deze belastingverlaging voor uitgedeelde winsten achtte Noorwegen een vrijstelling of een laag tarief van bronbelasting niet langer verantwoord en wenste het voortaan voor deze categorie van dividenden toepassing van een tarief van aanvankelijk zelfs 20%.

De onderhandelingen die ernstig werden bemoeilijkt door het feit dat het voortbestaan van de verdragsrelatie door Noorwegen van het onderhandelingsresultaat op dit stuk afhankelijk werd gesteld, hebben er uiteindelijk toe geleid dat Noorwegen op dividenden, die door een Noorse vennootschap in een deelnemingsverhouding aan een Nederlandse vennootschap worden betaald, een bronbelasting mag heffen, indien en zolang het tariefsverschil tussen de Noorse belasting op uitgedeelde winsten en de Noorse belasting op niet-uitgedeelde winsten 10 punten of meer bedraagt. Bij een tariefsverschil van 10 tot en met 15 punten mag Noorwegen niet meer dan 5 percent, bij een tariefsverschil van 16 tot en met 20 punten niet meer dan 10 percent en bij een tariefsverschil van meer dan 20 punten niet meer dan 15 percent van het bruto-bedrag van deze dividenden heffen (artikel 10, vierde lid).

Anderzijds mag Nederland bij een tariefsverschil in Noorwegen van 10 tot en met 15 punten 5 percent en bij een tariefsverschil in Noorwegen van 16 punten of meer 10 percent heffen van dividenden die door een Nederlandse vennootschap in een deelnemingsverhouding worden betaald aan een Noorse vennootschap. Waar van Noorse kant een bronheffing voor deelnemingsdividend werd gedictieerd, was Nederland van zijn kant namelijk niet bereid eenzijdig geheel van zijn dividendbelasting af te zien.

Het vorenstaande houdt in, dat bij de momenteel in Noorwegen geldende belastingtarieven voor uitgedeelde en niet-uitgedeelde winsten,

Norwegen en Nederland over de uitgaande deelnemingsdividenden respectievelijk 15 procent en 10 procent belasting mogen heffen.

Aangezien Nederland een van de eerste landen was waarmee Noorwegen heronderhandelingen aanving en Nederland daardoor vrijwel het eerste land was waarmee de heronderhandelingen werden afgerond en overeenstemming werd bereikt over de hoogte van de bronbelasting op deelnemingsdividend, diende er rekening mee te worden gehouden dat Noorwegen, als gevolg van de problemen die het zou ondervinden bij de heronderhandelingen met andere industrielanden, ertoe zou kunnen worden gebracht zijn wensen met betrekking tot de bronbelasting op deelnemingsdividend bij te stellen tot een percentage lager dan 15. Om die reden heeft Nederland de definitieve aanvaarding van de ontwerp-tekst van de nieuwe Overeenkomst laten afhangen van de Noorse onderhandelingsresultaten met andere OESO-landen. Toen bleek dat Noorwegen er geleidelijk aan inderdaad toe overging al zijn belastingverdragen te herzien en met geen van zijn belangrijkste verdragspartners zoals de Verenigde Staten, Canada, het Verenigd Koninkrijk, Frankrijk, de Bondsrepubliek Duitsland, Italië, Zwitserland en België voor deelnemingsdividend een percentage overeenkwam dat lager was dan 15, heeft Nederland in 1987 besloten definitief in te stemmen met het bereikte resultaat.

De Noorse wetgeving inzake de belastingheffing van vennootschapswinsten bevat voorts een vrijstelling van gemeentelijke belasting voor dividenden die door een Noorse moedervernootschap worden ontvangen van een Noorse dochtervernootschap. Deze deelnemingsvrijstelling geldt in beginsel niet voor dividenden die door een Noorse moedervernootschap worden ontvangen van een in het buitenland gevestigde dochtervernootschap. Noorwegen was aanvankelijk niet bereid in dit opzicht voor dividenden die afkomstig zijn van een Nederlandse dochtervernootschap een uitzondering te maken. Noorwegen vreesde namelijk dat Noorse moedervernootschappen door tussenschakeling van een vennootschap in Nederland aanspraak zouden kunnen krijgen op toepassing van deze deelnemingsvrijstelling terzake van dividenden die in feite afkomstig zijn van dochterondernemingen in derde landen. De onderhandelingen hebben ertoe geleid dat Noorwegen bij wijze van compromis bereid was een oplossing in de geest van het op 12 maart 1968 tussen Nederland en Zweden gesloten belastingverdrag (Trb. 1968, 42) te aanvaarden. Deze oplossing komt erop neer, dat Noorwegen deze deelnemingsvrijstelling zal verlenen voor dividenden die afkomstig zijn uit in Nederland belaste winst alsmede voor dividenden die afkomstig zijn van in derde landen gevestigde dochtervernootschappen, indien deze dividenden in Nederland aan vennootschapsbelasting zijn onderworpen geweest dan wel van Noorse belasting zouden zijn vrijgesteld, indien de Noorse moedervernootschap de aandelen van deze in derde landen gevestigde dochtervernootschappen rechtstreeks zou hebben gehouden (artikel 23, tweede lid, onderdeel c).

In het zesde lid zijn de inkomsten uit winstdelende obligaties op verzoek van Nederland onder de werking van het dividendregiem gebracht.

De termijn waarbinnen een verzoek om teruggaaf van te veel geheven dividendbelasting moet worden gedaan, is in onderdeel VI van het Protocol bij de nieuwe Overeenkomst gesteld op 5 jaar na het einde van het kalenderjaar waarin de belasting is geheven. In onderdeel IV van het Protocol bij de bestaande Overeenkomst beliep deze periode drie jaar.

Voor het overige komen de bepalingen van het onderhavige artikel overeen met de overeenkomstige bepalingen van het Nederlandse standaardontwerp.

### **Interest (artikel 11)**

Nederland en Noorwegen kennen geen van beide een bronbelasting op interest. In dit artikel is daarvoor dan ook geen voorziening getroffen. Wel werd het van Noorse kant opportuun geacht in het Protocol een bepaling op te nemen dat Nederland en Noorwegen met elkaar zullen gaan onderhandelen, in geval dat een van beide landen overgaat tot de invoering van een zodanige belasting (Protocol, onderdeel VII).

Zoals hiervoor reeds is aangegeven, worden de inkomsten uit winstde-  
lende obligaties beheerst door het dividendregiem.

Voor het overige komen de bepalingen van dit artikel overeen met de overeenkomstige bepalingen van het Nederlandse standaardontwerp. Dit houdt derhalve in dat hypothecaire interest evenals in de bestaande Overeenkomst wordt beheerst door het verdragsregiem voor interest.

### **Royalty's (artikel 12)**

De Noorse wetgeving kent geen bronbelasting voor royalty's. De nieuwe Overeenkomst voorziet dan ook, even als de bestaande Overeenkomst, niet in een zodanige belasting.

De bepalingen van dit artikel komen voor het overige overeen met de overeenkomstige bepalingen van het Nederlandse standaardontwerp.

### **Vermogenswinsten (artikel 13)**

Het eerste, tweede en vierde lid bevatten geen wijzigingen ten opzichte van artikel 14, eerste, tweede en vierde lid, van de bestaande Overeenkomst en komen overeen met de overeenkomstige bepalingen van het Nederlandse standaardontwerp.

Voor de enigszins andere opzet van het derde lid wordt verwezen naar hetgeen daarover is opgemerkt bij de toelichting op het verdragsregiem voor scheep- en luchtvaartwinst.

In het vijfde lid van artikel 14 van de bestaande Overeenkomst is destijds op verzoek van Nederland een bepaling opgenomen die erop ziet dat winsten die door een inwoner van een van de Staten worden behaald met de vervreemding van een aanmerkelijk belang in een vennootschap in de andere staat, gedurende een periode van vijf jaar na diens emigratie belastbaar blijven in zijn voormalige woonstaat. Deze bepaling komt in vele Nederlandse belastingverdragen voor en beoogt te voorkomen dat de belastingheffing over winst uit aanmerkelijk belang in Nederland door (tijdelijke) emigratie wordt gefrustreerd. Van Noorse kant werd de wens naar voren gebracht in deze bepaling een verdergaande voorziening op te nemen voor de winst die wordt behaald met de vervreemding van aandelen in ondernemingen, waarvan de activa grotendeels bestaan uit onroerende goederen. Daarmee beoogt Noorwegen te voorkomen dat inwoners van Nederland hun onroerend goed in Noorwegen inbrengen in een vennootschap met het doel door middel van de verkoop van de aandelen van die vennootschap de belastingheffing in Noorwegen te ontlopen, die daar zou volgen wanneer het onroerend goed zelf zou worden verkocht. Hoewel Nederland er sterk aan hecht het heffingsrecht over de vervreemdingswinst van aandelen toe te kennen aan de woonstaat van de vervreemder en om die reden voor wat de aanmerkelijk-belangwinst betreft daarop in beginsel alleen een uitzondering maakt voor een zekere periode na de emigratie van de vervreemder, is Nederland er gelet op het ontgaans karakter van deze voorziening in de Noorse wetgeving mee akkoord gegaan het heffingsrecht over de winst uit aanmerkelijk belang, behaald met de vervreemding van aandelen in onroerend-goedmaatschappijen zonder een zodanige beperking in de tijd toe te kennen aan de Staat waar het onroerend goed is gelegen.



Overigens is dit niet de eerste maal dat Nederland iets dergelijks in zijn belastingverdragen heeft aanvaard. In de belastingverdragen met Singapore (art. 14, vijfde lid (Trb. 1971, 95)), Frankrijk (art. 13, eerste lid (Trb. 1973, 83)) en Pakistan (art. 13, vijfde lid (Trb. 1982, 63)) komen bepalingen met een vergelijkbare inhoud voor.

### **Inkomsten uit arbeid (artikel 14 en 15)**

De opkomst van de olie-industrie in Noorwegen heeft ertoe geleid dat het aantal buitenlanders in Noorwegen in de loop der jaren gestaag is toegenomen. Naar het oordeel van de Noorse belastingautoriteiten heeft de praktijk uitgewezen dat in vele gevallen over de beloningen van buitenlandse werknemers in de olie-industrie noch in Noorwegen noch in enig ander land belasting wordt betaald. Dit heeft ertoe geleid dat de heffingsmogelijkheden in de wetgeving ook op dit terrein zijn uitgebreid. In verband hiermede heeft Noorwegen er bij Nederland op aangedrongen evenals bij de beschrijving van het begrip vaste inrichting in de nieuwe Overeenkomst zo nauw mogelijk aan te sluiten bij de Noorse wetgeving. Nederland heeft zich er ook hier tegen verzet al te zeer af te wijken van hetgeen internationaal gebruikelijk is. De omstandigheid dat inwoners van Nederland die werkzaam zijn in Noorwegen proberen te voorkomen dat er over hun Noorse inkomen noch in Nederland noch in Noorwegen belasting wordt geheven, is voor Nederland geen reden de heffingsmogelijkheden van de Noorse fiscus onder de werking van de nieuwe Overeenkomst uit te breiden, omdat de Overeenkomst zelf reeds via de uitwisseling van inlichtingen de mogelijkheid biedt zich tegen dit ontgaan te weer te stellen.

De onderhandelingen hebben er evenwel toe geleid dat de heffingsmogelijkheden van de werkstaat zowel bij de inkomsten uit zelfstandige arbeid als bij die uit niet-zelfstandige arbeid enigszins zijn verruimd. Beoefenaars van het vrije beroep zullen in de werkstaat worden belast, zodra ze daar in een periode van 12 maanden 183 dagen werkzaam zijn geweest. Wel is op Nederlands verzoek in deze bepaling tot uitdrukking gebracht dat het hierbij dient te gaan om natuurlijke personen. Voor werkzaamheden verricht in het kader van een vrije-beroeps-BV heeft deze bepaling geen betekenis (art. 14, eerste lid).

Werknemers zijn in afwijking van hetgeen gebruikelijk is in de werkstaat, niet alleen vanaf de eerste dag belastbaar wanneer ze worden betaald door of namens een werkgever die is gevestigd in de werkstaat maar ook wanneer ze worden betaald door of namens een werkgever die in een derde Staat is gevestigd. Bovendien zijn werknemers in de werkstaat vanaf de eerste dag belastbaar, wanneer ze worden betaald door of namens een werkgever in hun woonstaat, indien diens werkzaamheden geheel of nagenoeg geheel bestaan uit het ter beschikking stellen van arbeidskrachten (art. 15, tweede lid, onderdeel b). Deze uitbreidingen van de heffingsmogelijkheden van de werkstaat zijn opgenomen, omdat ze naar het oordeel van de Noorse belastingautoriteiten een effectief wapen zijn in hun strijd tegen koppelbaaspraktijken. Voor Nederland gold hierbij dat de belastingheffing hier te lande van inwoners die via koppelbazen voor korte tijd in Noorwegen werkzaam zijn, vrijwel geheel afhankelijk is van de inlichtingen die hieromtrent uit Noorwegen worden verkregen. Ook een Noordzeeland als het Verenigd Koninkrijk is onlangs op dezelfde wijze aan de Noorse wensen op dit terrein tegemoetgekomen.

## **Directeursbeloningen (artikel 16)**

Evenals in de overeenkomstige bepalingen van de bestaande Overeenkomst wordt het heffingsrecht over de beloningen van bestuurders en commissarissen van vennootschappen in het eerste en tweede lid van de nieuwe Overeenkomst toegewezen aan de Staat waar de vennootschap is gevestigd. In het derde lid wordt hierop een uitzondering gemaakt voor de beloningen die worden genoten door een directeur die werkzaamheden van regelmatige en wezenlijke aard verricht in een vaste inrichting in de andere Staat. Indien en voor zover deze beloningen aftrekbaar zijn bij het bepalen van de belastbare winst van de vaste inrichting, komt het exclusieve heffingsrecht over deze beloningen toe aan de Staat waar de vaste inrichting is gevestigd. Vergelijkbare bepalingen komen voor in de Nederlandse belastingverdragen met Pakistan (Trb. 1982, 159) en Canada (Trb. 1986, 65).

## **Artiesten en sportbeoefenaars (artikel 17)**

In overeenstemming met het Nederlandse standaardontwerp is bepaald dat de inkomsten van artiesten en sportlieden in beginsel worden belast in de Staat waar zij hun activiteiten verrichten (eerste lid). Zulks geldt evenzeer wanneer de inkomsten uit dergelijke activiteiten hun niet rechtstreeks toekomen doch via hun buitenlandse ondernemingen waarbij zij in dienst zijn (tweede lid). Zoals ook reeds in enige andere belastingverdragen is overeengekomen, zoals bij voorbeeld in de verdragen met Singapore (Trb. 1971, 95), Korea (Trb. 1979, 13) en Joegoslavië (Trb. 1982, 41), lijdt het vorenstaande uitzondering, indien de activiteiten van de artiest, musicus of sportman in hoofdzaak zijn gefinancierd door de overheid van de andere Staat. In dat geval komt het heffingsrecht aan die Staat toe (derde lid). Deze bepaling is op Noors verzoek in de nieuwe Overeenkomst aan dit artikel toegevoegd.

## **Pensioenen en lijfrenten (artikel 18)**

In artikel 18 van het Nederlandse standaardontwerp en artikel 19 van de bestaande Overeenkomst is het uitsluitende heffingsrecht over pensioenen van werknemers toegekend aan de woonstaat van de genietter. In het eerste lid van artikel 18 van de nieuwe Overeenkomst is deze regeling overgenomen. Om wille van de duidelijkheid is in dit lid tevens tot uitdrukking gebracht dat dit verdragsregiem ook zal gelden voor lijfrenten.

Geheel in lijn met het door Nederland in de laatste jaren ontwikkelde beleid is in het tweede lid de bepaling opgenomen dat afkoopsommen van particuliere pensioenen mogen worden belast in de Staat waaruit zij afkomstig zijn. Deze bepaling moet worden geplaatst in het licht van het voorkomen van ontgaan van belastingen.

In het vierde lid is een regeling getroffen voor uitkeringen in de sociale verzekeringsfeer. Aangezien het heffingsrecht in de Noorse wetgeving op dit terrein aanknoopt bij de woonplaats, stelde Noorwegen voor daarbij in de nieuwe Overeenkomst voor alle sociale verzekeringsuitkeringen aan te sluiten. Nederland geeft er evenwel de voorkeur aan het heffingsrecht over dergelijke inkomsten toe te kennen aan de bronstaat, omdat deze inkomsten door hun algemene karakter op een lijn gesteld kunnen worden met overheidspensioenen. Bij wege van compromis is overeengekomen de door Noorwegen gewenste woonstaatheffing te beperken tot de sociale verzekeringspensioenen, waarbij wat Nederland betreft te denken valt aan de AOW, AWW en AAW/WAO-uitkeringen. Uitkeringen als die ingevolge de ziekwet worden zodoende beheerst door het verdragsregiem voor inkomsten uit dienstbetrekking (art. 15) en

het vervullen van een directeursfunctie (art. 16). Hiermee wijkt deze regeling af van de regeling in de bestaande Overeenkomst; daarin vigeert voor sociale verzekeringspensioenen in artikel 20, tweede lid, een bronstaatheffing.

### **Overheidsfuncties (artikel 19)**

De bepalingen inzake overheidsbeloningen en -pensioenen als neergelegd in de Overeenkomst, zijn in overeenstemming met hetgeen Nederland sinds de totstandkoming van het OESO-modelverdrag 1977 gewoon is overeen te komen in zijn belastingverdragen met andere landen. Dit betekent een kasstaatheffing voor beloningen van overheids-personeel, tenzij de genietter inwoner is van de andere Staat, aldaar zijn werkzaamheden verricht, de nationaliteit van die andere Staat bezit of reeds in de andere Staat woonde voordat hij in dienst trad van de kasstaat. Voor de overheidspensioenen houdt dit een onverkorte kasstaatheffing in, tenzij de pensioenen worden betaald aan inwoners van de andere Staat, die ook de nationaliteit van de andere Staat bezitten.

Zowel voor overheidsbeloningen als pensioenen geldt echter dat zij belastbaar zijn in de woonstaat van de genietter, indien deze betalingen hun grondslag vinden in diensten die zijn bewezen in het kader van een op winst gericht overheidsbedrijf.

Aangezien pensioenen die door de Noorse overheid worden betaald aan inwoners van Nederland op grond van de Noorse belastingwetgeving in Noorwegen niet kunnen worden belast, is overeengekomen dat Nederland zolang dit het geval is een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting zal verlenen in de vorm van een verrekening als bedoeld in artikel 23, derde lid, onderdeel b. Zodra Noorwegen er echter toe overgaat de nationale heffingsmogelijkheden uit te breiden tot pensioenen die worden betaald aan inwoners van andere landen, zal Nederland zoals te doen gebruikelijk is een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting verlenen in de vorm van een vrijstelling als bedoeld in artikel 23, derde lid, onderdeel a (Protocol, onderdeel IX).

### **Professoren en leraren**

De Overeenkomst bevat op Noors verzoek niet langer een uitdrukkelijke regeling met betrekking tot de inkomsten van professoren en leraren die in Nederland wonen en tijdelijk verbonden zijn aan een opleidings- of onderzoeksinstituut in Noorwegen of omgekeerd. Dit brengt met zich mee dat de algemene bepalingen inzake arbeidsinkomsten in artikel 15 van toepassing zijn.

### **Studenten (artikel 20)**

Sinds de totstandkoming van de huidige Overeenkomst zijn de tegemoetkomingen voor buitenlandse studenten in de Noorse wetgeving uitgebreid. Omdat de Noorse wetgeving zich daardoor niet langer verdroeg met het beperktere regiem voor studenten in de huidige Overeenkomst, is in de nieuwe Overeenkomst op Noors verzoek de door het OESO-modelverdrag 1977 aanbevolen regeling getroffen. Dit houdt in dat studenten en stagiaires in de nieuwe Overeenkomst worden vrijgesteld van belasting in de Staat waar zij studeren of worden opgeleid ter zake van de bedragen die zij uit het buitenland ontvangen ten behoeve van hun studie of opleiding.

## **Overige inkomsten (artikel 21)**

Dit artikel, het zogenaamde saldo-artikel, stemt geheel overeen met de overeenkomstige bepalingen van het Nederlandse standaardontwerp.

Het komt erop neer dat voor alle inkomensbestanddelen die niet uitdrukkelijk in de voorgaande artikelen van de Overeenkomst ter belastingheffing aan een van beide Staten zijn toegewezen, een woonstaathffing geldt. In dit verband kan bij voorbeeld gedacht worden aan alimentatie-uitkeringen.

## **Vermogen (artikel 22)**

Voor de enigszins andere opzet van het derde lid wordt verwezen naar hetgeen daarover is opgemerkt bij de toelichting op het verdragsregiem voor scheep- en luchtvaartwinst. De overige bepalingen van dit artikel komen overeen met de overeenkomstige bepalingen van het Nederlandse standaardontwerp.

Het bepaalde in het tweede lid van artikel 24 van de bestaande Overeenkomst is in de nieuwe Overeenkomst niet overgenomen. Door de afschaffing van de beperking van de aftrek van hypothecaire schulden voor niet-ingezetenen in de Noorse wetgeving bestond aan deze bepaling niet langer behoefte.

Op Nederlands verzoek is in onderdeel X van het Protocol een bepaling opgenomen die voor zover dit niet reeds valt af te leiden uit de tekst van de voorkomingsbepaling, bewerkstelligt dat Nederland bij het geven van voorkoming van dubbele vermogensbelasting slechts voorkoming behoeft te geven voor de netto-waarde van de aan Noorwegen ter belastingheffing toegewezen vermogensbestanddelen. Dit houdt onder andere in dat Nederland rekening mag houden met de met Noors onroerend goed verbonden hypothecaire en andere schulden.

## **Vermijding van dubbele belasting (artikel 23)**

Noorwegen zal evenals Nederland wat de wijze van voorkoming van dubbele belasting betreft, in beginsel de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud volgen (tweede lid, onderdeel a). Voor particuliere dividenden, winst uit aanmerkelijk belang en directeursbeloningen zal Noorwegen evenwel de verrekeningsmethode hanteren (tweede lid, onderdeel b). Indien de vrijstellingsmethode te eniger tijd in Noorwegen mocht worden afgeschaft, kan Noorwegen voor de toepassing van de Overeenkomst overeenkomstig het bepaalde in onderdeel VIII van het Protocol bij nota langs diplomatieke weg overgaan op de verrekeningsmethode in alle gevallen. Daarmee wordt voorkomen dat de nieuwe Overeenkomst alleen hiervoor zou moeten worden aangepast.

De mogelijke invoering van een algeheel verrekeningssysteem in Noorwegen maakt het echter voor Nederland wenselijk in deze Protocolbepaling tot uitdrukking te brengen dat investeringsbijdragen en desinvesteringbetalingen ingevolge de W.I.R., die bij het bepalen van de in Nederland verschuldigde inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting in aanmerking worden genomen, het bedrag van de alsdan in Noorwegen te verrekenen belasting niet zullen beïnvloeden. Daarmee staat vast dat de Nederlandse W.I.R.-wetgeving in de toekomst niet ten gunste van de Noorse fiscus kan uitwerken, waardoor het investeringsbevorderende effect daarvan in stand blijft. Anderzijds is hiermede gegeven dat de Noorse fiscus in voorkomende gevallen bij de verrekening van de in Nederland geheven belasting eventuele desinvesteringbijdragen buiten aanmerking kan laten.

Deze bepaling zal, nu de Wet investeringsrekening is ingetrokken bij de Wet van 28 december 1989 tot invoering in de inkomsten- en vennoot-

schapsbelasting van een investeringsaftrek voor investeringen van een beperkte omvang en intrekking van de Wet investeringsrekening (Stb. 1989/601), nog slechts van beperkte betekenis kunnen zijn.

In overeenstemming met de recente door Nederland gesloten belastingverdragen wordt in de Overeenkomst aangegeven voor welke bestanddelen van het inkomen de vrijstellingsmethode respectievelijk de verrekeningsmethode zal gelden, doch wordt voor de technische uitwerking van deze methode verwezen naar de Nederlandse wetgeving, dat wil zeggen het Besluit voorkoming dubbele belasting (Besluit van 21 december 1989, Stb. 594).

### **Werkzaamheden buitengaats (artikel 24)**

Een van de nieuwe onderwerpen die in de loop van de onderhandelingen door de Noorse delegatie aan de orde werden gesteld, betrof de belastingheffing van inkomsten en winsten uit werkzaamheden die samenhangen met de exploratie en exploitatie van de natuurlijke rijkdommen van het continentale plat. Aangezien de gebruikelijke regelingen voor de vaste inrichting en het vaste middelpunt bij het in de belastingheffing betrekken van niet-inwoners die buitengaats werkzaam zijn, in de praktijk niet goed bleken te voldoen en zich daarnaast bij de belastingheffing van niet-inwoners ter zake van een op het continentale plat uitgeoefende dienstbetrekking problemen van praktische aard voordoen, die vooral liggen in de sfeer van de controle, is het Noorse verdragsbeleid er sinds enige jaren op gericht voor inkomsten en winsten uit bepaalde werkzaamheden buitengaats een bijzondere regeling te treffen.

Inmiddels hebben zowel Nederland als Noorwegen zulk een regeling reeds met verschillende landen tot stand gebracht. Nederland is zulk een regeling overeengekomen met het Verenigd Koninkrijk in het op 12 juli 1983 ondertekende Protocol tot wijziging van de op 7 november 1980 ondertekende Overeenkomst (Trb. 1983, 128) en met Canada in de op 27 mei 1986 ondertekende nieuwe Overeenkomst (Trb. 1986, 65). Noorwegen is dergelijke regelingen onder meer overeengekomen met het Verenigd Koninkrijk, de Verenigde Staten, Canada, Australië, Frankrijk, Luxemburg, Nieuwzeeland en Finland. Voorts zijn ook landen als het Verenigd Koninkrijk en Canada met andere (geïndustrialiseerde en niet-geïndustrialiseerde) landen regelingen voor werkzaamheden op hun continentale plat overeengekomen.

Noorwegen bleek een van de meest uitgesproken voorstanders van zo'n regeling voor het continentale plat te zijn. Het niet aanvaarden door Nederland van de Noorse wensen ter zake zou niet alleen een breekpunt bij de onderhandelingen hebben betekend, maar ook de verdragsrelatie zelf in gevaar hebben gebracht.

De aanvaarding door Nederland van een regeling voor de werkzaamheden buitengaats heeft ertoe geleid dat Noorwegen van zijn kant bereid was zijn wensen met betrekking tot de uitbreiding van de heffingsmogelijkheden van de werkstaat met betrekking tot winst uit onderneming en inkomsten uit zelfstandige en niet-zelfstandige arbeid op het vaste land, zoals elders in deze nota is vermeld, terug te brengen tot proporties die voor Nederland in de relatie tot landen die deel uitmaken van de OESO, niet buitensporig kunnen worden genoemd. Daarbij is mede in de overwegingen betrokken dat Noorwegen bereid bleek het winstaandeel dat wordt geheven krachtens de Mijwewet 1810 en de Mijwewet Continentaal Plat 1965 onder de Nederlandse belastingen naar het inkomen te begrijpen (verwezen wordt naar de toelichting op artikel 2), alsmede in het kader van artikel 26 de mogelijkheid te openen tot overleg tussen de

belastingadministraties in gevallen waarin als gevolg van correcties wegens onzakelijk handelen met gelieerde ondernemingen economische dubbele belasting dreigt te ontstaan (verwezen wordt naar de toelichting op artikel 9).

Duidelijkheidshalve is er van Nederlandse zijde naar gestreefd te komen tot een regeling die spoort met de door Nederland te dezer zake getroffen regelingen met het Verenigd Koninkrijk en Canada. Dit heeft ertoe geleid dat de bepalingen van dit artikel qua opzet, inhoud en bewoordingen vrijwel geheel overeenkomen met die welke zijn neergelegd in het reeds hiervoor genoemde Protocol dat Nederland en het Verenigd Koninkrijk op dit terrein zijn overeengekomen.

Gedurende de periode waarin met Noorwegen werd onderhandeld, bestond er in Nederland geen uitzicht op een uitbreiding van de fiscale jurisdictie tot het continentale plat. Inmiddels is een voorstel van wet van deze strekking aan het parlement voorgelegd waardoor de bepalingen van dit artikel ook voor Nederland daadwerkelijk betekenis kunnen krijgen.

Voor wat de afzonderlijke bepalingen van het artikel aangaat, kan meer in het bijzonder het volgende worden opgemerkt.

Het artikel bevat regels van toepassing op bepaalde werkzaamheden buitengaats. De bewoordingen van het eerste lid «niettegenstaande enige andere bepaling van deze Overeenkomst» dienen niet aldus te worden opgevat dat alle bepalingen van de Overeenkomst hun zin en betekenis verliezen, indien het gaat om de belastingheffing ter zake van activiteiten en op het continentale plat. Voor zover deze bepalingen niet in strijd zijn met hetgeen in het onderhavige artikel is neergelegd, blijven deze onverkort van kracht. In zoverre heeft het in dit artikel bepaalde slechts aanvullende betekenis. Zoals uit het vervolg zal blijken, heeft toepassing van het in het onderhavige artikel bepaalde voor wat Nederland betreft met name gevolgen voor de wijze waarop aftrek ter voorkoming van dubbele belasting wordt verleend.

De werkzaamheden waarop artikel 24 betrekking heeft zijn de volgende:

1. ondernemingsactiviteiten in verband met de exploratie of exploitatie van de zeebodem en de ondergrond daarvan en hun natuurlijke rijkdommen;
2. werkzaamheden in het kader van een vrij beroep of andere zelfstandige hoedanigheid in verband met de exploratie of exploitatie van de zeebodem en de ondergrond daarvan en hun natuurlijke rijkdommen;
3. werkzaamheden verricht in dienstbetrekking in verband met de exploratie of exploitatie van de zeebodem en de ondergrond daarvan en hun natuurlijke rijkdommen.

De onder punt 1 genoemde werkzaamheden, verricht door een onderneming van de ene Staat op het continentale plat van de andere Staat, worden geacht te geschieden door middel van een in de andere Staat gevestigde vaste inrichting (tweede lid), zodat de daarmee behaalde voordelen, ingevolge het in artikel 7 van de Overeenkomst bepaalde, aldaar mogen worden belast. Om praktische redenen is echter in het derde lid bepaald, dat het tweede lid geen toepassing vindt, indien de activiteiten in totaal niet meer dan 30 dagen in een tijdvak van twaalf maanden plaatsvinden.

Een vergelijkbare regeling is in het vierde lid neergelegd ter zake van de hiervoor onder punt 2 genoemde zelfstandige werkzaamheden die worden verricht door inwoners van de ene Staat op het continentale plat van de andere Staat.

In de praktijk zal de fictie van de vaste inrichting of het vaste

middelpunt voornamelijk van belang zijn met betrekking tot werkzaamheden van ondersteunende aard. De exploitatie van een olie- of gasvoorkomen zal in het algemeen ook nu al onder zodanige omstandigheden plaatsvinden dat reeds krachtens het in artikel 5 van de Overeenkomst bepaalde sprake is van een vaste inrichting.

De door een inwoner van de ene Staat verkregen opbrengst van de hiervoor onder punt 3 genoemde dienstbetrekking uitgeoefend op het continentale plat van de andere Staat mag, ingevolge het bepaalde in het zesde lid, onderdeel a, in de laatstgenoemde Staat worden belast. Deze regeling stemt overeen met de voor dienstbetrekking geldende hoofdregel, zoals neergelegd in artikel 15, eerste lid, van de Overeenkomst. De in artikel 15, tweede lid, van de Overeenkomst neergelegde uitzonderingsbepaling ontbreekt echter. Op overeenkomstige wijze als met betrekking tot het winstinkomen is bepaald, is ook hier het 30 dagen-criterium van toepassing.

Voorts zijn in artikel 24 bepalingen opgenomen die gaan over:

a. het vervoeren van personeel of voorraden in internationaal verkeer naar een plaats of tussen plaatsen waar voornoemde werkzaamheden worden verricht, of de exploitatie van sleepboten en andere schepen die bij zulke activiteiten behulpzaam zijn;

b. werkzaamheden verricht in dienstbetrekking aan boord van schepen of luchtvaartuigen die zich bezighouden met het internationale vervoer van voorraden of personeel naar een plaats of tussen plaatsen waar werkzaamheden in verband met de exploratie of exploitatie van de zeebodem en de ondergrond daarvan en hun natuurlijke rijkdommen worden verricht, of aan boord van sleepboten of andere schepen die bij zulke werkzaamheden behulpzaam zijn.

Ter zake van de opbrengst van de onder punt a genoemde vervoersactiviteiten wordt, krachtens het vijfde lid, voor zover het betreft internationaal verkeer, de regeling gevolgd dat in internationaal verkeer behaalde scheep- en luchtvaartwinst slechts belastbaar is in de Staat waar de plaats van de werkelijke leiding van de onderneming is gelegen. Deze regeling geldt voor alle schepen die op enigerlei wijze bij dit vervoer betrokken zijn. Deze regeling heeft derhalve geen betekenis voor schepen die bij voorbeeld alleen voor ankerwerkzaamheden worden gebruikt of tankers die dienst doen als opslag of overslagplaats.

De regeling die geldt voor de opbrengst van een aan boord van een schip of luchtvaartuig uitgeoefende dienstbetrekking genoemd onder punt b komt overeen met de hoofdregel die in artikel 15, derde lid, van de Overeenkomst ter zake van een aan boord van een schip of luchtvaartuig in internationaal verkeer uitgeoefende dienstbetrekking is neergelegd: de opbrengst is slechts belastbaar in de Staat waarvan de werknemer inwoner is (zesde lid, onderdeel b).

Verder is in artikel 24 een bepaling opgenomen die handelt over de voordelen die worden verkregen uit de vervreemding van rechten op goederen die worden voortgebracht met de exploratie of exploitatie van de zeebodem en de ondergrond daarvan en hun natuurlijke rijkdommen, daaronder begrepen rechten ter zake van belangen bij die goederen of de voordelen daaruit dan wel voordelen uit de vervreemding van aandelen die hun waarde aan deze rechten ontleen. De voordelen verkregen uit de vervreemding van deze rechten of aandelen mogen ingevolge het zevende lid worden belast in de Staat waar zich de onderliggende activa bevinden (situsstaat). Deze regeling wordt daardoor voor een groot deel bestreken door de in artikel 13 van de Overeenkomst overeengekomen situsheffing voor onroerend goed (artikel 13, eerste lid), voor activa die behoren tot het vermogen van een vaste inrichting

(artikel 13, tweede lid) en voor aandelen in onroerend-goedvennootschappen (artikel 13, vijfde lid, onderdeel a).

Zoals hiervoor reeds is opgemerkt, vindt de exploitatie van olie- en gasvoorkomens in het algemeen onder zodanige omstandigheden plaats, dat reeds krachtens de gebruikelijke bepalingen inzake de toedeling van heffingsrechten belasting kan worden geheven in de exploitatiestaat. In deze situaties hanteert Nederland ook de gebruikelijke methode ter voorkoming van internationale dubbele belasting. De uitbreiding van het heffingsrecht in de exploitatiestaat, in casu door het eerder dan gebruikelijk vaststellen dat sprake is van een vaste inrichting, heeft daarom met name betrekking op activiteiten van voorbereidende en ondersteunende aard in de exploratie en exploitatiefase.

Mede vanwege de onzekerheden die nog bestaan bij deze voorsnog ongebruikelijke toedeling van heffingsrechten en de vragen die rijzen met betrekking tot de afbakening van de genoemde activiteiten van voorbereidende of ondersteunende aard is een gedeeld heffingsrecht overeengekomen zoals bij voorbeeld ook het geval is bij particuliere dividenden als bedoeld in artikel 10, tweede lid. De voorkomingsregeling voor de inkomsten uit werkzaamheden buitengaats in onderdeel V van het Protocol bij de bestaande Overeenkomst is hiermee komen te vervallen.

### **Non-discriminatie (artikel 25)**

De non-discriminatiebepalingen in de Overeenkomst zijn in overeenstemming met de overeenkomstige bepalingen in het Nederlandse standaardontwerp. De definitie van de uitdrukking «onderdanen» is opgenomen in artikel 3, eerste lid, onder d, van de nieuwe Overeenkomst.

In samenhang met de nieuwe regeling voor de bronbelasting op dividenden, die in een deelnemingsverhouding worden uitgekeerd, is tevens een aanvullende regeling overeengekomen voor de belasting die Noorwegen mag heffen over de winst van een vaste inrichting die een Nederlandse vennootschap in Noorwegen heeft. Ingevolge artikel 26, vierde lid, van de bestaande Overeenkomst en artikel 25, derde lid, van de nieuwe Overeenkomst mag deze belasting niet ongunstiger zijn dan de belastingheffing van Noorse vennootschappen die dezelfde werkzaamheden uitoefenen. De toepassing van deze bepaling dient naar Nederlandse opvatting ertoe te leiden dat het feit dat de Noorse vennootschapsbelasting voor uitgekeerde winsten een lager heffingsniveau kent dan voor niet uitgekeerde winsten, op enigerlei wijze in de belastingheffing van de vaste inrichting wordt verdisconteerd. Te dien einde is in onderdeel XI van het Protocol een regeling getroffen waarbij wordt uitgegaan van een forfaitair vast uitdelingspercentage van 30 van de winst vóór belasting. Een hiermee enigszins vergelijkbare regeling is getroffen in onderdeel XIV van het Protocol bij de Nederlands-Belgische Overeenkomst van 19 oktober 1970 (Trb. 1970, 192). De regeling ter zake van de bepaling van de winst en het vermogen van de vaste inrichting in onderdeel VIII van het Protocol bij de bestaande Overeenkomst is overgenomen in onderdeel XII van het Protocol bij de nieuwe Overeenkomst.

### **Regeling voor onderling overleg (artikel 26)**

De regeling voor onderling overleg komt overeen met die in het Nederlandse standaardontwerp. Zoals hiervoor is uiteengezet bij de toelichting op artikel 9, voorzien de bepalingen in het derde en het vijfde lid in de mogelijkheid dat de bevoegde autoriteiten in gevallen van economische



dubbele belasting als gevolg van onzakelijk handelen tussen gelieerde ondernemingen met elkaar in overleg treden teneinde de belastingheffing over en weer op elkaar af te stemmen.

### **Uitwisseling van inlichtingen, wederzijdse hulp en bijstand (artikelen 27, 28 en 29)**

De bepalingen inzake de uitwisseling van inlichtingen komen geheel overeen met de overeenkomstige bepalingen van het Nederlandse standaardontwerp.

De bepaling inzake het verlenen van hulp en bijstand komt overeen met de regeling in de bestaande Overeenkomst met dien verstande dat de beperking in het vierde lid van artikel 29 van de bestaande Overeenkomst, waarin is vastgelegd dat de hulpverlenende Staat niet zal worden aangezocht hulp en bijstand te verlenen bij de invordering van zijn eigen onderdanen of lichamen, niet is overgenomen.

De bestaande regeling ter zake van gijzeling in onderdeel X van het Protocol bij de bestaande Overeenkomst is wel overgenomen, zij het dat de bepaling nu wederkerig is geredigeerd (Protocol, onderdeel XIII). Dit houdt in dat geen van beide Staten in het vervolg gehouden is lijfswang toe te passen ter invordering van belastingen.

### **Diplomatieke en consulaire ambtenaren (artikel 30)**

In het tweede lid is overeengekomen, dat Nederlandse en Noorse diplomaten voor de toepassing van de Overeenkomst inwoner blijven van onderscheidenlijk Nederland en Noorwegen, indien zij daar op dezelfde wijze naar hun inkomen en vermogen worden belast als inwoners.

Daarmee wordt bereikt dat zij wanneer aan deze voorwaarde wordt voldaan aanspraak kunnen maken op de belastingovereenkomsten van de Staat waardoor ze zijn uitgezonden. Tot die overeenkomsten behoort ook de onderhavige belastingovereenkomst.

Voor zover internationale organisaties, organen en functionarissen daarvan alsmede diplomatieke of consulaire ambtenaren uit derde landen in Nederland en Noorwegen niet integraal in de belastingheffing worden betrokken, werd het niet wenselijk geacht dat deze organisaties en ambtenaren in Nederland of Noorwegen aanspraak zouden kunnen maken op toepassing van de Nederlands-Noorse Overeenkomst. Om die reden zijn deze organisaties en ambtenaren in het derde lid uitdrukkelijk van toepassing van de onderhavige belastingovereenkomst uitgesloten.

### **Uitvoeringsvoorschriften (artikel 31)**

De delegatiebepalingen van dit artikel komen overeen met de overeenkomstige bepalingen van artikel 10, vierde lid, en artikel 32 van de bestaande Overeenkomst.

### **Territoriale uitbreiding (artikel 32)**

Dit artikel biedt de mogelijkheid de bepalingen van de Overeenkomst hetzij in hun geheel, hetzij met de noodzakelijke wijzigingen uit te breiden tot Aruba en de Nederlandse Antillen. Een vergelijkbare regeling komt voor in artikel 33 van de bestaande Overeenkomst. Indien tot uitbreiding wordt overgegaan, zal zulks geschieden door middel van een ter zake afzonderlijk tussen Noorwegen en het Koninkrijk ten behoeve van Aruba en/of de Nederlandse Antillen te sluiten Overeenkomst. Een dergelijke afzonderlijke Overeenkomst is op 13 november 1989 tussen Noorwegen en het Koninkrijk gesloten ten behoeve van de Nederlandse Antillen.

### **Inwerkingtreding (artikel 33)**

De Overeenkomst treedt in werking op de dertigste dag na de laatste der beide data waarop de beide regeringen elkaar schriftelijk hebben meegedeeld, dat de in hun onderscheiden staten grondwettelijk vereiste formaliteiten zijn vervuld. Zij vindt daarna toepassing met betrekking tot de bronheffing op dividenden die zijn verkregen op of na 1 januari van het kalenderjaar dat volgt op dat waarin de Overeenkomst in werking treedt en voor belastingjaren en -tijdvakken die aanvangen op of na 1 januari van het kalenderjaar dat volgt op dat waarin de Overeenkomst in werking treedt (eerste lid). Tot zolang zal de bestaande Overeenkomst van kracht blijven. Van de gelegenheid is gebruik gemaakt een uit 1929 daterende en in zijn bewoordingen zeer verouderde overeenkomst met betrekking tot de belastingheffing van scheepvaartwinsten in te trekken (tweede lid). Onder de huidige Overeenkomst (art. 34) was de werking van die Overeenkomst reeds opgeschort.

De Staatssecretaris van Financiën,  
M. J. J. van Amelsvoort

De Staatssecretaris van Buitenlandse Zaken,  
P. Dankert